



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16024.000468/2007-41
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.649 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2012
Matéria CONT. PREV- NFLD
Recorrente LANGE COSMÉTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2004 a 30/04/2007

**IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO
FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO,
ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.**

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O
DÉCIMO TERCEIRO.**

Incide a contribuição previdenciária no décimo terceiro salário, em razão de sua natureza salarial, em harmonia com a Súmula 83 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA

Quanto às empresas urbanas terem que recolher contribuição destinada ao INCRA, não há óbice normativo para tal exação.

CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE.

A contribuição ao SEBRAE como mero adicional sobre as destinadas ao SESC/SENAC, SESI/SENAI e SEST/SENAT, deve ser recolhida por todas as empresas que são contribuintes destas.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DO SAT E DO RAT

É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA 4 DO CARF E ART. 34 DA LEI 8.212/91.

Em conformidade com a Súmula do CARF, é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais. Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Pires Lopes – Redator Designado

Processo nº 16024.000468/2007-41
Acórdão n.º **2301-02.649**

S2-C3T1
Fl. 239

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

CÓPIA

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.076.407-2 , lavrada em 19/10/2007, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações anotadas em folhas de pagamento, bem como sobre retiradas de pró-labore, no período de 01/10/2004 a 30/04/2007 , tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 119.108,27 , fls. 01.

Após tomar ciência postal da autuação em 06/11/2007, fls. 64, a recorrente apresentou impugnação, fls. 65/135, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 6ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, no Acórdão de fls. 138/146, julgou o lançamento procedente , tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 22/04/2008, fls. 150.

O recurso voluntário, apresentado em 21/05/2008, fls. 151/221, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Alega que não possuía má-fé ou intenção de sonegar ou burlar a lei.

Entende que a incidência do Salário Educação é inconstitucional sob vários aspectos.

Prossegue sustentando a ilegalidade da contribuição destinada ao INCRA.

Indica a inconstitucionalidade e a ilegalidade da cobrança da Contribuição ao SEBRAE, ao SESI e SENAI.

Quanto ao SAT, argumenta ainda que a definição de grau de risco não poderia ser feita por Decreto.

Sustenta existir inconstitucionalidade na cobrança da contribuição previdenciária sobre o 13º.

Requer a aplicação da multa mais benéfica.

Entende que a Taxa Selic não pode ser aplicada, pois utiliza componentes e cálculos não especificamente previstos em lei, mas em norma do BACEN.

É o relatório.

Processo nº 16024.000468/2007-41
Acórdão n.º **2301-02.649**

S2-C3T1
Fl. 240

Voto Vencido

CÓPIA

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“[Art. 26-A](#). No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Acatando tais imposições constitucionais e legais, o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais insiste na referida vedação, bem como já foi editada Súmula do Colegiado sobre o assunto, conforme podemos conferir a seguir:

“Portaria MF nº 256, de 23 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Portanto, deixamos de apreciar todos os argumentos da recorrente fundados em discussão sobre constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Da inconstitucionalidade da cobrança de contribuição do SALÁRIO-EDUCAÇÃO

Com relação à contribuição social ao salário-educação, sua constitucionalidade foi reconhecida através da Súmula de nº 732 do Supremo Tribunal Federal, o que reforça a presunção de legalidade da lei que instituiu sua cobrança, conforme plenamente indicado no relatório de fundamentos legais, impedindo este órgão colegiado de afastar sua aplicação:

“Súmula nº 732

É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a constituição federal de 1988, e no regime da lei 9.424/96.”

Razão pela qual não vejo como excluir do lançamento esta rubrica, eis que devida pela recorrente nos termos da legislação alinhavada no relatório de fundamentos legais, trazidos pelo auditor notificante.

Da incidência de contribuições previdenciárias sobre o 13º salário

No tocante à incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre a remuneração intitulada décimo-terceiro salário, o art. 28 §7º da Lei 8.212 ratifica o entendimento adotado pela Autoridade Fiscal, vez que aponta estar a gratificação natalina compreendida no salário-de-contribuição, sendo, portanto, objeto de incidência de quantias devidas ao INSS. Eis o teor da norma ora invocada:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 8.870, de 15.4.94) .

Haja vista a gratificação natalina integrar o salário-de-contribuição, não resta dúvidas quanto à cobrança de contribuições previdenciárias inserirem em sua base de cálculo os valores pagos a título de décimo-terceiro, entendimento corroborado pela jurisprudência deste Conselho consoante pode observar-se:

[...] 13o SALÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. - INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Conforme dispõe o art. 225, § 1º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, os dados informados em GFIP constituem termo de confissão de dívida quando não recolhidos os valores nela declarados. Uma vez que a notificada remunerou segurados, descontando as contribuições previdenciárias por eles devidas, conforme informação nos registros documentais da empresa, deveria a notificada efetuar o recolhimento à Previdência Social. Não efetuando o recolhimento a notificada passa a ter a responsabilidade sobre o mesmo. Nos termos do artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, a produção de provas está sujeita à preclusão. Como no processo judicial, o ônus probatório recai sobre quem alega. Há incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente ao décimo terceiro salário, conforme previsão no art. 7º da Lei 8.620/1993. A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições. Recurso Voluntário Negado.

Também o STJ adota posicionamento convergente ao que ora se expõe, conforme se pode inferir do seguinte acórdão:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA COMPENSAÇÃO. PRÓ-LABORE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REPERCUSSÃO FINANCEIRA. CORREÇÃO MONETÁRIA. LIMITES. LEIS Nº 9.032/95 e 9.129/95. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INCIDÊNCIA. (SÚMULA 83/STJ). PRECEDENTES.

1. Pacificou-se nesta Corte o entendimento segundo o qual, por ser tratar de tributo de natureza direta, não há necessidade de comprovação da não-repercussão financeira das contribuições previdenciárias. Precedentes.

2. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp nº 189.052/SP (DJU DE 03.11.03), concluiu que, em se tratando de créditos advindos de recolhimento de contribuição declarada inconstitucional pela Suprema Corte, ficam afastadas as limitações impostas pelas Leis 9.032/95 e 9.129/95 à compensação tributária. E isto porque, com a declaração de inconstitucionalidade, surge o direito à restituição in totum ante à ineficácia plena da lei que instituiu o tributo.

3. Os índices a serem utilizados para correção monetária, em casos de compensação ou restituição, são o IPC, no período de março/90 a janeiro/91, o INPC, de fevereiro/91 a dezembro/91 e a UFIR, de janeiro/92 a 31.12.95.

4. A orientação desta Corte se coaduna com a do acórdão recorrido de que incide a contribuição previdenciária no décimo terceiro salário, em razão de sua natureza salarial (Súmula 83/STJ). Precedentes.

5. Recurso especial do INSS provido em parte. Recurso especial de Transtana Transporte Especializado de Veículos Ltda provido em parte.

Do exposto, restam, de pronto, afastadas as alegações do contribuinte, quanto à impossibilidade da incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração intitulada 13º salário.

Contribuição para financiamento do SAT

Quanto ao argumento da ilegalidade da cobrança da contribuição devida ao SAT — Seguro de Acidente de Trabalho, em razão da reserva à lei para estabelecer os conceitos de atividade preponderante e grau de risco de acidente de trabalho não confiro razão à recorrente.

A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho é prevista no art. 22, II da Lei no. 8.212/1991, alterada pela Lei no. 9.732/1998, nestas palavras:

Art.22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

...

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no. 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos

em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/98)

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

Regulamenta o dispositivo acima transcrito o art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, vigente à época dos fatos, nestas palavras:

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§ 2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física. § 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º O enquadramento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, observada a sua atividade econômica preponderante e será feito mensalmente, cabendo ao Instituto Nacional do Seguro Social rever o auto-enquadramento em qualquer tempo.

...

§ 10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº4.729/2003)

§ 11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº4.729/2003)

§ 12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Redação dada pelo Decreto nº4.729/2003).

...

Quanto ao argumento de ilegalidade de o Decreto definir os conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave", repele-se tal arguição na medida em que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça já assentou jurisprudência no sentido da legalidade da fixação da alíquota por meio de Decreto. Transcrevemos um Acórdão nesse sentido:

“REsp. 386.028-RS, D.J. 17.11.2003, Rel. Min. Castro Meira

ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO. SAT. GRAU DE RISCO.

1. *É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa.*

2. *Recurso Especial parcialmente conhecido e improvido."*

Estabelecida a legalidade da definição dos graus de risco por meio de Decreto, resta-nos definir outro ponto que é suscitado sobre o assunto: o grau de risco deve ser aferido por estabelecimento ou na totalidade da empresa?

A controvérsia, a despeito da explícita referência do art. 22, inciso II, alíneas "a", "b" e "c", bem do art. 202 do Decreto 3.048/99 a atividade preponderante da empresa – e não do estabelecimento –, é alimentada pela existência da Súmula 351 do STJ que tem o seguinte conteúdo:

"A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro."

Para compreendermos os fundamentos do surgimento de tal súmula, pesquisamos os precedentes que ensejaram a sua origem. Notamos que em todos eles há uma cadeia de citações de decisões que acabam por ter como origem comum Acórdãos do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) que se referiam ao regime jurídico da referida exação antes da edição da Lei 8.212/91, especialmente a Lei 6.367/76 e o Decreto 83.081/79.

Verificamos que o art. 15 da Lei 6.367/76 transferiu para o poder regulamentar a competência de classificar os três graus de risco segundo "a atual experiência de risco", *in verbis*:

Art. 15. O custeio dos encargos decorrentes desta lei será atendido pelas atuais contribuições previdenciárias a cargo da União, da empresa e do segurado, com um acréscimo, a cargo exclusivo da empresa, das seguintes percentagens do valor da folha de salário de contribuição dos segurados de que trata o Art. 1º:

I - 0,4% (quatro décimos por cento) para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - 1,2% (um e dois décimos por cento) para a empresa em cuja atividade esse risco seja considerado médio;

III - 2,5% (dois e meio por cento) para a empresa em cuja atividade esse risco seja considerado grave.

§ 1º O acréscimo de que trata este artigo será recolhido juntamente com as demais contribuições arrecadadas pelo INPS.

§ 2º O Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) classificará os três graus de risco em tabela própria organizada de acordo com a atual experiência de risco, na qual as empresas

serão automaticamente enquadradas, segundo a natureza da respectiva atividade

Exercendo sua função regulamentadora, o Decreto 83.081/79 trazia textualmente como parâmetro para a definição do grau de risco a separação por CGC, conforme pode ser observado em seu art. 40, a seguir reproduzido:

Art. 40. Para os efeitos do artigo 38, a empresa se enquadrará na tabela do Anexo I em relação a cada estabelecimento como tal caracterizado pelo Cadastro Geral de Contribuintes - CGC do Ministério da Fazenda.

§ 1º Quando a empresa ou o estabelecimento com CGC próprio, que a ela se equipara, exercer mais de uma atividade, o enquadramento se fará em função da atividade preponderante.

§ 2º Para os efeitos do § 1º, considera-se atividade preponderante a que ocupa o maior número de segurados.

Seguindo tais dispositivos, o TFR assentou entendimento de que era o CGC de cada estabelecimento que determinava o grau de risco das empresas, sendo que, existindo um único CGC, dever-se-ia apurar a atividade preponderante. Fácil notar que nenhum esforço hermenêutico foi necessário para tanto, pois o então Decreto regulamentador já previa que a classificação seria feita por estabelecimento com CGC próprio.

Ocorre que o regime jurídico da contribuição para financiamento do Seguro de Acidente do Trabalho foi modificado com a entrada em vigor da Lei 8.212/91. A nova lei, além de ampliar a destinação dos recursos da contribuição para o financiamento de todos os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, faz referência à atividade preponderante em seu art. 22. Por seu turno, o Decreto 3.048/99, ao exercer a função regulamentadora, não trouxe mais como critério a separação por CGC ou CNPJ, tendo preferido explicitar seu conceito de atividade preponderante em toda a empresa.

Logo, com a mudança do regime jurídico, restaram superados os fundamentos da jurisprudência do antigo TFR e, por consequência, os fundamentos jurídicos que ensejaram o surgimento da Súmula 351 do STJ, posto que toda a argumentação dos Ministros do STJ nos precedentes da referida súmula amparam-se nas superadas decisões do TFR. Mesmo reconhecendo a necessidade de ser preservada a segurança jurídica que as súmulas ajudam a concretizar, não podemos assumir que as decisões judiciais prevaleçam sobre as leis que lhe são posteriores. Modificada a lei que dava fundamento à Súmula, e não tendo esta força vinculante, desaparece sua força como instrumento que viabiliza a segurança jurídica.

Por mais que entendamos que o grau de risco a que os trabalhadores estão expostos é melhor avaliado por atividade ou por estabelecimento, com o atual regime jurídico aplicável ao assunto, estaríamos decidindo em ofensa à legislação e, portanto, com desprestígio da segurança jurídica, se tomássemos como critério o estabelecimento ou a atividade dentro de um mesmo estabelecimento. Se o Decreto 3.048/99 regulamentou o grau de risco sem extrapolar os limites do poder regulamentar, como entendemos ser o caso, suas determinações sobre o assunto devem ser acatadas.

Assim, a atividade preponderante é aquela que, na empresa, ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, em consonância com o §3º do art. 202 do Decreto 3.048/99. Definida a atividade preponderante, a alíquota aplicável na incidência da contribuição será definida pela consulta à tabela do Anexo V do mesmo Decreto.

Da contribuição ao INCRA

Quanto às empresas urbanas terem que recolher contribuição destinada ao INCRA, não há óbice normativo para tal exação. Não se olvida que a contribuição destinada ao INCRA tenha natureza distinta das contribuições sociais da Seguridade Social. As competências do INCRA são atribuídas pela sua lei de criação e o Estatuto da Terra:

“DECRETO-LEI Nº 1.110, DE 9 DE JULHO DE 1970.

Regulamento Cria o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), extingue o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, o Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário e o Grupo Executivo da Reforma Agrária e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 55, item I, da Constituição,

DECRETA:

Art. 1º É criado o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), entidade autárquica, vinculada ao Ministério da Agricultura, com sede na Capital da República.

Art. 2º Passam ao INCRA todos os direitos, competência, atribuições e responsabilidades do Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA), do Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA) e do Grupo Executivo da Reforma Agrária (GERA), que ficam extintos a partir da posse do Presidente do novo Instituto.

LEI Nº 4.504, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 37. São órgãos específicos para a execução da Reforma Agrária: (Redação dada pela Decreto Lei nº 582, de 1969)

I - O Grupo Executivo da Reforma Agrária (GERA); (Redação dada pela Decreto Lei nº 582, de 1969)

II - O Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA), diretamente, ou através de suas Delegacias Regionais; (Redação dada pela Decreto Lei nº 582, de 1969)

III - as Comissões Agrárias. (Redação dada pela Decreto Lei nº 582, de 1969)

Art. 43. O Instituto Brasileiro de Reforma Agrária promoverá a realização de estudos para o zoneamento do país em regiões homogêneas do ponto de vista sócio-econômico e das características da estrutura agrária, visando a definir:

I - as regiões críticas que estão exigindo reforma agrária com progressiva eliminação dos minifúndios e dos latifúndios;

II - as regiões em estágio mais avançado de desenvolvimento social e econômico, em que não ocorram tensões nas estruturas demográficas e agrárias;

III - as regiões já economicamente ocupadas em que predomine economia de subsistência e cujos lavradores e pecuaristas careçam de assistência adequada;

IV - as regiões ainda em fase de ocupação econômica, carentes de programa de desbravamento, povoamento e colonização de áreas pioneiras.

Art. 74. É criado, para atender às atividades atribuídas por esta Lei ao Ministério da Agricultura, o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário (INDA), entidade autárquica vinculada ao mesmo Ministério, com personalidade jurídica e autonomia financeira, de acordo com o prescrito nos dispositivos seguintes:

I - o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário tem por finalidade promover o desenvolvimento rural nos setores da colonização, da extensão rural e do cooperativismo;

II - o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário terá os recursos e o patrimônio definidos na presente Lei;

III - o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário será dirigido por um Presidente e um Conselho Diretor, composto de três membros, de nomeação do Presidente da República, mediante indicação do Ministro da Agricultura;

IV - Presidente do Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário integrará a Comissão de Planejamento da Política Agrícola;

...

Vale enfatizar, porque importante, que a contribuição ao INCRA não alcança exclusivamente a produção rural, conforme sua lei de instituição, que relaciona atividades industriais que podem ser desenvolvidas tanto no meio rural como nas regiões urbanas:

“DECRETO-LEI Nº 1.146, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1970.

Consolida os dispositivos sobre as contribuições criadas pela Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955 e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição,

DECRETA:

Art. 1º As contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 23 de setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970:

I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA:

I - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-Lei;

2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei.

II - Ao Fundo de Assistência do Trabalhador Rural - FUNRURAL, 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o artigo 3º deste Decreto-lei.

Art 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

I - Indústria de cana-de-açúcar;

II - Indústria de laticínios;

III - Indústria de beneficiamento de chá e de mate;

IV - Indústria da uva;

V - Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão;

VI - Indústria de beneficiamento de cereais;

VII - Indústria de beneficiamento de café;

VIII - Indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal;

IX - Matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas. “

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que também se consolidou no Supremo Tribunal Federal:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 25/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

5/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 04/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

A, Assinado digitalmente em 25/06/2012 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 01/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL E INCRA - EMPRESA URBANA - LEGALIDADE - ORIENTAÇÃO DESTA PRIMEIRA SEÇÃO, SEGUINDO A JURISPRUDÊNCIA DO STF - RECURSO NÃO ADMITIDO - SÚMULA 168/STJ - AGRAVO REGIMENTAL - AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA - MERA REPETIÇÃO DAS RAZÕES DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - IRRESIGNAÇÃO MANIFESTAMENTE INFUNDADA - RECURSO NÃO CONHECIDO, COM APLICAÇÃO DE MULTA.

1. Nos termos da orientação desta Primeira Seção e do Supremo Tribunal Federal, é legítimo o recolhimento da contribuição social para o FUNRURAL e INCRA pelas empresas urbanas. Considerando que o acórdão embargado corroborou esse entendimento, correta é a aplicação da Súmula 168 desta Corte Superior.

2. Não tendo a agravante rebatido especificamente os fundamentos da decisão recorrida, limitando-se a reproduzir as razões oferecidas nos embargos de divergência, é inviável o conhecimento do recurso.

3. Tratando-se de agravo interno manifestamente infundado, impõe-se a condenação da agravante ao pagamento de multa de 10% (dez por cento) sobre o valor corrigido da causa, nos termos do art. 557, § 2º, do Código de Processo Civil.

4. Agravo interno não conhecido, com aplicação de multa.

(AgRg nos EREsp 530802/GO. Primeira Seção. Relatora Ministra DENISE ARRUDA. Julgamento 13/04/2005. DJ 09/05/2005, p. 291) (sem grifos no original).”

A seu turno, destaque-se ementa no Agravo Regimental do Recurso Extraordinário de n º 211.190, publicado no Diário da Justiça em 29 de novembro de 2002:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA A FINANCIAR O FUNRURAL. VIOLAÇÃO DO PRECEITO INSCRITO NO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ALEGAÇÃO INSUBSISTENTE. A norma do artigo 195, caput, da Constituição Federal, preceitua que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem expender qualquer consideração acerca da exigibilidade de empresa urbana da contribuição social destinada a financiar o FUNRURAL. Precedentes. Agravo regimental não provido.”

Desta forma, não vislumbro reparos na decisão recorrida neste ponto.

Contribuição ao SEBRAE

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

5/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 04/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

A, Assinado digitalmente em 25/06/2012 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 01/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sobre a alegação de ilegalidade na imputação de contribuição ao SEBRAE, esclarecemos a recorrente que todas as empresas vinculadas ao SESI/SENAI, ao SESC/SENAC e ao SEST/SENAT são contribuintes do SEBRAE.

A contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) foi criada pela Lei nº 8.029, de 12/04/90, que autorizou o Poder Executivo a desvincular da Administração Pública Federal o antigo CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo, consoante disposto no artigo 8º:

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

.....
§ 3º As contribuições relativas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, poderão ser majoradas em até 0,3% (três décimos por cento), com vistas a financiar a execução da política de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas.

§ 4º O adicional da contribuição a que se refere o parágrafo anterior será arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão competente da Previdência e Assistência Social ao CEBRAE.

O artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.318/86 dispõe sobre a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades das contribuições para o SENAI, SENAC, SESI e SESC.

O Poder Executivo, fazendo uso da autorização legal, editou o Decreto nº 99.570, de 09/10/90, transformando o CEBRAE no atual SEBRAE, conforme o artigo 1º:

Art. 1º Fica desvinculado da Administração Pública Federal o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresas – CEBRAE e transformado em serviço social autônomo.

Parágrafo único. O Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresas – CEBRAE, passa a denominar-se Serviço Brasileiro de Apoio às Microempresas – SEBRAE.

Do mesmo modo que a Lei nº 8.029/90, o Decreto nº 99.570/90 manteve a autorização para o INSS arrecadar o adicional da contribuição, com o repasse ao SEBRAE, nos termos do artigo 6º, que assim dispõe:

Art. 6º O adicional de que trata o parágrafo 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, será arrecadado pelo Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS e repassado ao SEBRAE no prazo de trinta dias após a sua arrecadação.

Já em 28/12/1990, foi editada a Lei nº 8.154, que em seu artigo 8º, definiu os percentuais devidos a título do adicional da contribuição, da seguinte forma:

Art. 8º

§ 3º Para atender à execução da política de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o artigo 1º do Decreto Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

- a. 0,1% (um décimo por cento) no exercício de 1991;
- b. 0,2% (dois décimos por cento) em 1992; e
- c. 0,3% (três décimos por cento) a partir de 1993.

Desta forma, podemos perceber que a questionada contribuição destinada ao custeio do Serviço de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas, foi criada como uma majoração das contribuições devidas ao SESI/SENAI, SESC/SENAC e, posteriormente, ao SEST/SENAT, criado após o acima mencionado decreto-lei, por meio do art. 7º da Lei nº 8.706, de 14/09/1993.

Conseqüentemente, todas as pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento da contribuição devida às referidas entidades, por força dos dispositivos legais retro transcritos, passaram a ser obrigadas ao recolhimento do adicional devido ao SEBRAE.

Apenas para ilustrar, em relação à cobrança das contribuições destinadas ao SEBRAE, segue ementa do entendimento firmado pelo TRF da 4ª Região:

Tributário – Contribuição ao Sebrae – Exigibilidade. 1. O adicional destinado ao Sebrae (Lei nº 8.029/90, na redação dada pela Lei nº 8.154/90) constitui simples majoração das alíquotas previstas no Decreto-Lei nº 2.318/86 (Senai, Senac, Sesi e Sesc), prescindível, portanto, sua instituição por lei complementar. 2. Prevê a Magna Carta tratamento mais favorável às micro e pequenas empresas para que seja promovido o progresso nacional. Para tanto submete à exação pessoas jurídicas que não tenham relação direta com o incentivo. 3. Precedente da 1ª Seção desta Corte (EAC n 2000.04.01.106990-9).

ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 17 de junho de 2003. (TRF 4ª R – 2ª T – Ac. nº 2001.70.07.002018-3 – Rel. Dirceu de Almeida Soares – DJ 9.7.2003 – p. 274)

Na mesma linha é o pensamento do STJ, conforme ementa do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento de nº 840946 / RS, publicado no Diário da Justiça em 29 de agosto de 2007:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÕES AO SESC, AO SEBRAE E AO SENAC RECOLHIDAS PELAS PRESTADORAS DE SERVIÇO – PRECEDENTES.

1. A jurisprudência renovada e dominante da Primeira Seção e da Primeira e da Segunda Turma desta Corte se pacificou no sentido de reconhecer a legitimidade da cobrança das contribuições sociais do SESC e SENAC para as empresas prestadoras de serviços.

2. Esta Corte tem entendido também que, sendo a contribuição ao SEBRAE mero adicional sobre as destinadas ao SESC/SENAC, devem recolher aquela contribuição todas as empresas que são contribuintes destas.

3. Agravo regimental improvido.

Desse modo, não procede o argumento da recorrente de que as contribuições destinadas ao SEBRAE não podem ser exigidas.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores esta;
- lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

5/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 04/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

A, Assinado digitalmente em 25/06/2012 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 01/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de

12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Legalidade da Taxa SELIC como juros de mora

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, conforme podemos conferir a seguir:

Súmula CARF N.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais..

Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**, de modo a excluir a multa de mora.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes – Redator Designado

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

*Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.***

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica **limitado a vinte por cento.***

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Diante do exposto, deve ser dado PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Processo nº 16024.000468/2007-41
Acórdão n.º **2301-02.649**

S2-C3T1
Fl. 252

CÓPIA